Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 33892 du rôle
Inscrit le 17 janvier 2014

Audience publique du 21 septembre 2015

Recours formé par la société à responsabilité limitée ....., Luxembourg
contre des bulletins d'impôts
en matière d'impôt sur les revenus de capitaux

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33892 du rôle et déposée le 17 janvier 2014 au greffe du tribunal administratif par la société à responsabilité limitée Loyens & Loeff Luxembourg S.à r.l., établie et ayant son siège social à L-2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen, inscrite au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B.147.248, représentée par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom la société à responsabilité limitée ....., établie et ayant son siège social à L…., inscrite au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …., représentée par son gérant actuellement en fonction, tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2008 et 2009, tous les deux émis le 24 octobre 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 avril 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 12 mai 2014 par la société à responsabilité limitée Loyens & Loeff Luxembourg S.à r.l. pour le compte de la demanderesse;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 juin 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadège Le Gouellec, en remplacement de la société à responsabilité limitée Loyens & Loeff Luxembourg S.à r.l., et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 décembre 2014.

–

Suite au dépôt des déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial des années 2008 et 2009 par la société à responsabilité limitée ....., ci-après désignée par « la société ..... », le bureau d'imposition Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », sollicita, par courrier du 8 juin 2012, des renseignements sur un immeuble sis en Angleterre, les questions étant libellées de la manière suivante :

« (…) • *de quel genre d'immeuble s'agit-il ?*
• *quelle est l'affectation de l'immeuble ?*
• *quelle est la valeur marchande de l'immeuble ?*
• *l'immeuble, est-il occupé ? Par qui ? (noms et adresses des occupants éventuels de l'immeuble ainsi que le lien desdites personnes avec la société)*
• *pourquoi la société n'a-t-elle pas généré de revenus (p. ex. loyer) aux exercices 2008, 2009 (et 2010 d'après le bilan publié au R.C.S.) ?* (…) ».

Par courrier réceptionné par le bureau d'imposition le 26 juillet 2012, la société ..... informa ce dernier que l'immeuble sis en Angleterre serait une maison de ville à usage principal d'habitation, acquise en 2008 pour un prix de …. £, dans le cadre d'un projet de déménagement à Londres du bénéficiaire économique de la société ....., Monsieur ....., résidant au Qatar. En raison du fait que le projet de déménagement aurait mis du temps à se concrétiser, la société ..... aurait permis à Monsieur ....., résidant à Dubaï, d'utiliser la maison en question en contrepartie du paiement des charges courantes afférentes, ce dernier – qui n'aurait, par ailleurs, aucun lien particulier avec la société ..... – s'étant cependant engagé à cesser toute occupation à première demande.

Le bureau d'imposition informa la société ....., par courrier du 3 septembre 2012, qu'en exécution du § 205(3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO »*,* il envisagerait d'ajouter, aux revenus déclarés par ladite société un montant de ….. € pour l'année 2008, respectivement un montant de …. € pour l'année 2012 en tant que loyer pour l'immeuble sis en Angleterre au motif que « (…) [d']*après l'article 6 de la convention contre les doubles impositions entre le Luxembourg et la Grande-Bretagne et l'Irlande du Nord, les revenus provenant de biens immobiliers situés en Angleterre ne sont soumis, ni à l'impôt sur le revenu des collectivités, ni à l'impôt commercial communal au Luxembourg.*

Cependant, la mise à disposition gratuite d'une habitation appartenant à l'associé ou à des personnes ayant des liens spéciaux avec l'associé constitue une distribution cachée de bénéfice (art. 164 L.I.R.), qui est passible d'une retenue d'impôt sur les revenus de capitaux (15%) au Luxembourg (art. 146 L.I.R.). (…) ». Il accorda à la société ..... un délai jusqu'au 3 octobre 2012, par la suite prorogé jusqu'au 15 octobre 2012 afin de lui faire parvenir ses observations relatives aux redressements envisagés, ce que cette dernière fit par courrier du 10 octobre 2012.

Le bureau d'imposition émit en date du 24 octobre 2012 à l'égard de la société ..... les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux visant les années 2008 et 2009, les deux bulletins contenant la mention suivante :

« *Distribution cachée de bénéfice,* […]

Loyer immeuble sis à Londres taxé par le bureau d'imposition : .... Euro [pour l'année 2008, respectivement … Euro pour l'année 2009].

L'imposition a été établie svt. le courrier du 3 septembre 2012.
Le bureau d'imposition Société 4 n'a pas retenu les objections formulées dans le courrier du 10 octobre 2012 de M. Cédric Bauer, gérant de la société.
Les arguments avancés n'ont pas introduit d'éléments nouveaux au dossier.

En outre, le bureau d'imposition ne partage pas le point de vue de M. .... selon lequel la prise en charge des dépenses courantes dudit immeuble par son occupant M. ..... serait à considérer comme mise à disposition à titre onéreux (…) ».

Par courrier du 13 décembre 2012, la société ..... fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation. Suite à la demande de la division contentieux de la direction de l'administration des Contributions directes du 19 décembre 2012 de fournir des précisions quant aux bulletins visés par la réclamation du 13 décembre 2012, la société ..... indiqua, par courrier du 31 janvier 2013, que sa réclamation porterait sur « (…) *l'intégralité des bulletins* […] *reçus par la Société et datés du 24 octobre 2012* (…) », à savoir les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2008 et 2009 – l'indication, à deux reprises, de l'année 2008 constituant manifestement une erreur matérielle, ce que la partie étatique admet expressément dans son mémoire en réponse du 11 avril 2014 dans lequel, d'une part, elle indique que la réclamation du 13 décembre 2012 aurait notamment porté sur le bulletin de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de l'année 2009 et, d'autre part, elle ne soulève pas l'irrecevabilité *omissio medio* du recours contentieux du 17 janvier 2014 pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin susmentionné de l'année 2009, mais fait au contraire valoir que le prédit recours serait limité aux bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2008 et 2009 –, les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2008 et 2009, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités de 2008 et de 2009, ainsi que les bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2008 à 2010.

A défaut de réponse du directeur, la société ..... a, par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 17 janvier 2014, fit introduire un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre des bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2008 et 2009, tous les deux émis le 24 octobre 2012.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre la décision qui a fait l'objet d'une réclamation dans l'hypothèse où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2008 et 2009, recours qui est, par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, dans la mesure où il a été introduit le 17 janvier 2014, soit plus de six mois après la réclamation du 13 décembre 2012. Un recours en réformation étant prévu en la présente matière, il n'y pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir que la maison sise en Angleterre aurait été acquise en 2008 en vue du déménagement à Londres de son bénéficiaire économique, un résident du Qatar, et qu'elle aurait permis à Monsieur ....., résidant à Dubaï, d'utiliser occasionnellement ce logement lors de ses déplacements à Londres, mais avec l'engagement de cesser toute occupation à première demande.

Quant au fond, la demanderesse conteste les rectifications opérées par l'administration des Contributions directes consistant à lui imputer …. euros pour l'année 2008, respectivement …. euros pour l'année 2009, à titre de recettes de loyers pour la maison sise à

Londres. Elle fait tout d'abord valoir qu'il n'existerait pas de liens spéciaux entre le bénéficiaire économique de la société ..... et Monsieur ....., l'occupation de la maison par ce dernier ayant uniquement pour but de ne pas laisser la maison se dégrader et perdre sa valeur. Elle affirme encore que la mise à disposition de sa maison londonienne à Monsieur ..... n'aurait pas été effectuée à titre gratuit dans la mesure où ce dernier supporterait seul et directement l'ensemble des dépenses y afférentes, telles que les frais d'assurance, de sécurité, de copropriété et d'entretien. Finalement, la demanderesse conteste la taxation opérée par l'administration des Contributions directes en ce qu'il existerait un écart significatif entre le loyer mensuel de …. euros retenu par l'autorité fiscale luxembourgeoise et le loyer de marché effectivement pratiqué qui correspondrait à …. euros, la demanderesse se prévalant à ce sujet d'une offre de location publiée par une agence immobilière londonienne pour une maison quasi-identique à la sienne et située dans son voisinage immédiat.

Le délégué du gouvernement, dans son mémoire en réponse, conclut au rejet du recours au motif que l'administration des Contributions directes aurait, à juste titre, pu retenir l'existence d'une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l´impôt sur le revenu, ci-après désignée par « L.I.R. ». Il fait ainsi valoir qu'un « (…) *gestionnaire même moyennement diligent et consciencieux, tendant à assurer la rentabilité d'une exploitation commerciale, n'aurait pas renoncé annuellement à des recettes de location d'un tel immeuble sis à Londres* [dont le coût d'acquisition se serait élevé à ….. euros] *et il n'aurait pas permis à un tiers « d'utiliser le logement occasionnellement ». Ce gestionnaire aurait essayé de louer l'immeuble pendant la période de l'inoccupation du bénéficiaire économique* (…) ». Par ailleurs, contrairement à l'argumentation de la demanderesse, l'occupation de la maison sise à Londres par Monsieur ..... se ferait à titre gratuit, au motif que la prise en charge des dépenses courantes, à supposer que celle-ci serait établie, *quod non*, ne pourrait pas être qualifiée de revenu et ne remplacerait pas la perception d'un loyer en bonne et due forme. La partie étatique relève encore, à titre accessoire, que l'acquisition de la maison sise à Londres aurait été réalisée afin de la mettre, de manière gratuite, à disposition du bénéficiaire économique de la société ....., ce qui constituerait également une diminution indue des bénéfices de ladite société. L'ensemble de ces éléments devraient être qualifiés de « (…) *faisceau d'indices qui permett*[rai]*ent de douter de la réalité économique des opérations mises en avant par le contribuable, qui rend*[rai]*ent une distribution cachée probable et qui n'*[auraie]*nt pas été éclairées ou documentées à suffisance par le contribuable, ni au niveau de la réclamation, ni dans le cadre de son acte introductif* [d'instance] (…) ». Le délégué du gouvernement met encore en exergue l'existence d'un lien spécial, au sens de l'article 164 (3) L.I.R., entre les époux ..... et la demanderesse en ce qu'il ressortirait du bilan de l'année 2008 de cette dernière qu'ils auraient réalisé une avance en compte courant de 92.662,50 euros. Quant à la contestation des montants retenus par l'administration des Contributions directes, la partie étatique donne à considérer que la demanderesse se serait limitée à des allégations sans fournir le moindre élément de preuve établissant que l'évaluation retenue par l'autorité fiscale aurait été surfaite, cette dernière s'étant basée sur le coût d'acquisition de …. euros de la maison sise à Londres pour retenir une distribution cachée de bénéfices de …. euros pour l'année 2008, respectivement de …. euros pour l'année 2009, à titre de loyers.

La demanderesse réplique, en ce qui concerne les indices mis en avant par la partie étatique pour démontrer l'existence d'une distribution cachée de bénéfices, d'une part, qu'il n'existerait « (…) *en droit fiscal aucune obligation, même pour un commerçant, d'être un « gestionnaire diligent et consciencieux »* […] *un dirigeant* [pouvant] *parfaitement être incompétent, négligent, non consciencieux etc. sans que ces « qualités » ne* [pourraient] *être sancitonnées en quoi que ce soit par l'administration fiscale ou encore par le juge fiscal*

(…) », et d'autre part, qu'en raison du caractère précaire de l'occupation de la maison sise à Londres dont l'occupant devrait sortir à première demande du bénéficiaire économique de la société ....., une location en bonne et due forme aurait été matériellement impossible. La demanderesse réfute encore l'argumentation de la partie étatique selon laquelle elle entendrait démontrer qu'il y aurait, en l'espèce « *une location* » à titre onéreux de la maison londonienne par les époux ..... du fait de la participation aux frais par ces derniers. A cette égard, elle fait valoir que ces derniers seraient qualifiés d'occupants et non pas de locataires et que, du fait de la prise en charge des frais courants par les époux ....., elle retirerait un avantage financier de l'occupation de l'immeuble, de sorte qu'on ne saurait, par ailleurs, pas qualifier ses dirigeants de négligents. Elle fait encore valoir que l'article 164 L.I.R. exigerait que l'avantage litigieux soit accordé à un associé, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce, Monsieur ..... n'ayant, par ailleurs, aucun lien spécial avec la société ....., dans la mesure où son compte-courant auprès de celle-ci trouverait son origine dans le fait qu'il aurait payé certaines dépenses d'investissement relatives à la maison litigieuse que la demanderesse devrait encore lui rembourser.

Le délégué du gouvernement, dans son mémoire en duplique, insiste sur les règles de preuve en matière de distribution cachée de bénéfices, selon lesquelles un renversement de la charge de la preuve s'opérerait lorsque le bureau d'imposition aurait pu faire état d'un faisceau de circonstances rendant une telle distribution cachée probable – ce qui serait le cas en l'espèce, au regard des éléments mis en avant par la partie étatique dans son mémoire en réponse – de sorte qu'il appartiendrait à la demanderesse de prouver qu'il n'y aurait pas de diminution de bénéfices ou que celle-ci serait justifiée, sur un plan économique, et non pas motivée par des relations particulières existant entre deux entités liées, ce lien ressortant, en l'espèce, de la perception d'une avance sur compte courant de la société ..... par les époux ...... La partie étatique conteste encore l'argumentation de la demanderesse selon laquelle il y aurait eu une location à titre onéreux de l'immeuble sis à Londres, dans la mesure où l'occupant ne ferait qu'affirmer s'être acquitté des frais d'entretien courants et des taxes liées à l'usage du logement, ces frais étant normalement à supporter par le locataire, en plus du loyer. Finalement, la partie étatique soulève, d'une part, que la prétendue obligation de l'occupant de l'immeuble litigieux de devoir le libérer à première demande constituerait une simple allégation de la demanderesse et, d'autre part, que l'évaluation des loyers au montant de .... euros pour l'année 2008, respectivement de .... euros pour l'année 2009 ne pourrait pas être considérée comme ayant été surfaite, au motif que l'administration des Contributions directes aurait retenu un pourcentage de 2,5 % du prix d'acquisition de la maison litigieuse pour déterminer le loyer, la prise en charge de certaines dépenses courantes par l'occupant de la maison n'influençant pas le prédit calcul dans la mesure où ces frais devraient se rajouter au loyer. La demanderesse n'aurait, par ailleurs, fourni aucun élément probant permettant de remettre en question la prédite évaluation, la simple référence à une annonce d'un agent immobilier concernant un bien immobilier similaire étant insuffisante, dans la mesure où la demanderesse resterait en défaut de fournir les indications factuelles nécessaires pour pouvoir comparer les deux biens immobiliers.

L'article 164 L.I.R. dispose que « *(1) Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

(2) Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.

(3) Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ».

En vertu de l'article 164 (3) L.I.R., il y a distribution cachée de bénéfices si un associé ou un actionnaire, voire même un intéressé reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qu'il n'aurait pu obtenir s'il n'avait pas eu cette qualité. La situation concernée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers[1]. Une distribution cachée de bénéfice s'analyse donc en une opération ayant l'apparence d'être intervenue dans le cadre de la réalisation de revenus, mais dont l'examen de sa substance permet de dégager sa qualification réelle d'une opération de distribution trouvant son fondement dans l'allocation d'un avantage direct ou indirect à un associé, actionnaire ou intéressé et ayant entraîné soit une diminution de l'actif ("*Vermögensminderung*") soit un défaut d'accroissement de l'actif ("*verhinderte Vermögensmehrung*").[2]

Il y a encore lieu de rappeler que le cercle de personnes bénéficiaires d'avantages dont l'article 164 (3) L.I.R. autorise la requalification en distributions cachées est délimité aux associés, sociétaires et intéressés de l'entité sociale visée. La notion d'« intéressé » fait partie d'une formule générale afin de permettre à l'administration et aux instances de recours de prendre leur décision dans chaque cas d'espèce et ce au vu de la difficulté de prévoir une énumération exhaustive.[3] Une relation directe entre la société ou la collectivité ayant attribué l'avantage sans contrepartie réelle et le bénéficiaire de ce dernier n'est pas nécessaire. Seule est posée la condition que l'attribution d'un tel avantage par la société soit motivée par le seul lien participatif d'un associé ou sociétaire, de manière que l'octroi dudit avantage à une autre personne ayant des liens suffisamment étroits avec l'associé ou sociétaire puisse également être considéré comme distribution cachée si la relation économique entre ledit octroi et le lien participatif se trouve vérifiée d'après les éléments de l'espèce.[4]

Aux termes de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité

---

[1] Cour adm. 1er février 2000, n° 11318C du rôle, Pas.adm. 2015, V° Impôts, n° 402 et les autres références y citées.

[2] Cour adm. 19 janvier 2012, n° 28781C du rôle, réformant Trib. adm. 16 mai 2011, n° 27003 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 401.

[3] L'absence de définition de la notion d'intéressé résulte d'un choix délibéré du législateur permettant ainsi à « *l'administration et aux instances de recours de prendre leur décision dans chaque cas d'espèce.* ». Projet de loi n° 571, Commentaire des articles, Titre II Impôt sur le revenu des collectivités, page 3.

[4] Trib. adm. 18 décembre 2013, n° 30851, confirmé par Cour adm. 2 décembre 2014, n° 33901C, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 403.

économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées[5].

En ce qui concerne tout d'abord la qualification de la mise à disposition d'un logement appartenant à une société moyennant la prise en charge des frais courants, tels que les frais d'assurance, de sécurité, de copropriété et d'entretien, sans paiement d'un loyer, force est au tribunal de constater qu'une telle opération entraîne un défaut d'accroissement de l'actif de la société demanderesse, dans la mesure où celle-ci, quand bien-même l'occupant paierait les frais d'entretien courants du logement – ce qui permet certes d'éviter une diminution de l'actif du propriétaire de la maison – ne réalise pas les revenus financiers résultant normalement de la mise à disposition d'un logement et qui se matérialisent par la perception périodique de loyers. C'est partant à juste titre que la partie étatique a pu retenir que la mise à disposition du logement londonien aux époux ..... se faisait, pour les années d'imposition litigieuses, à titre gratuit, au regard du défaut de perception, par la société ....., d'un quelconque loyer.[6] Il y a encore lieu de relever que les affirmations de la demanderesse selon lesquelles les époux ..... auraient payé les frais d'entretiens de la maison londonienne qui se seraient élevés à …. £ pour l'année 2008, respectivement à …. £ pour l'année 2009, mis à part leur défaut de pertinence, ne se trouvent corroborées par aucun élément concret soumis à l'appréciation du tribunal, étant donné que la demanderesse se limite à verser différentes factures adressées à Monsieur, respectivement à Madame ....., sans pour autant fournir la preuve que les prédites factures auraient été effectivement payées par ces derniers. La même conclusion s'impose en ce qui concerne l'allégation de la demanderesse que l'occupation de sa maison londonienne par les époux ..... serait essentiellement précaire – ces derniers devant quitter le prédit logement à la première demande du propriétaire, sans pouvoir bénéficier des délais de préavis usuels en matière de bail à loyer – étant donné que la demanderesse reste également en défaut de verser un quelconque document probant à ce sujet.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'au regard de l'absence de perception de loyers de la part des époux ..... par la demanderesse pour l'occupation de la maison londonienne, cette mise à disposition d'un logement à titre gratuit est susceptible d'être qualifiée de distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 (3) L.I.R..

Il échet ensuite de constater que la partie étatique a encore pu soumettre au tribunal de céans des éléments suffisants permettant de retenir, *a priori*, l'existence d'un lien particulier entre les époux ....., les occupants de la maison litigieuse à Londres, et la demanderesse, étant relevé que l'argumentation de la demanderesse ayant trait à la nécessité d'un lien de participation entre le bénéficiaire de la distribution cachée de bénéfices et la société est d'emblée à rejeter au motif que l'article 164 (3) L.I.R. fait expressément référence à la notion d'« intéressé », tel qu'expliqué ci-avant.

---

[5] Cour adm. 12 février 2009, n° 24642C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 402.

[6] V. en ce sens, Cour adm. 9 mars 2010, n° 26350C du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu : La Cour y a retenu, sur base de l'article 98 (1) L.I.R portant sur le revenu provenant de la location de biens, que la requalification fiscale de l'opération de mise à disposition d'un logement – de location en mise à disposition à titre gratuit moyennant prise en charge des dépenses courantes – doit reposer sur des indices concrets et concordants se dégageant des éléments d'appréciation soumis en cause, telle que la modicité du loyer, ainsi que d'autres facteurs relatifs à la formation et à l'exécution d'un contrat de bail en comparant ces éléments à ce qui est d'usage entre tiers.

Ainsi il ressort tout d'abord du bilan de l'année 2008 de la société ....., que les époux ..... ont été créanciers de celle-ci à hauteur de …. euros. L'explication de la demanderesse selon laquelle la prédite créance de l'année 2008 trouverait son origine dans des investissements que les époux ..... auraient réalisés dans l'immeuble litigieux et qu'elle aurait dû leur rembourser est à rejeter pour constituer une simple affirmation non autrement étayée par un quelconque élément probant soumis à l'appréciation du tribunal. La partie étatique a par ailleurs fait valoir, en s'appuyant sur plusieurs extraits publiés au registre du Commerce et des Sociétés de Luxembourg par différentes sociétés, que Monsieur ..... aurait officiellement résidé à l'adresse de la maison londonienne depuis 2008 jusqu'en 2011 au moins, étant précisé que la demanderesse n'a pas pris position sur ce fait.

Au regard de l'existence de la dette de la société ..... à l'égard des époux ....., de la durée d'occupation, non contestée par la demanderesse, par les époux ..... de la maison londonienne dépassant plusieurs années et de l'absence de perception d'un quelconque loyer par la demanderesse en contrepartie de l'occupation du logement litigieux, le tribunal est amené, d'une part, à conclure que les liens unissant la demanderesse aux époux ..... sont suffisamment étroits pour que ces derniers puissent être qualifiés d'intéressés au sens de l'article 164, paragraphe (3) L.I.R. – la demanderesse étant resté en défaut de fournir un quelconque élément probant permettant de retenir que l'avantage litigieux aurait pu être motivé par des considérations autres que l'existence de relations particulières entre deux entités liées – , et, d'autre part, à retenir que la partie étatique a ainsi pu faire état d'un faisceau de circonstances permettant de douter de la réalité économique des opérations mises en avant par le contribuable – en l'occurrence la mise à disposition gratuite d'un logement – et rendant une distribution cachée de bénéfices probable, sans que le contribuable n'ait pu éclairer ou documenter à suffisance qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée.

En ce qui concerne les contestations de la demanderesse quant aux montants mis en compte au titre de la distribution cachée de bénéfices en relation avec l'occupation de la maison londonienne, il y a lieu de rappeler qu'en l'espèce le contribuable a fait l'objet d'une taxation d'office dont le principe est inscrit au paragraphe 217(1) AO, lequel dispose que : « *(1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, für die eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. (2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind* ».

La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt[7]. Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une

[7] Trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts n° 582 et les autres références y citées.

marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération[8]. La taxation d'office ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents[9].

Il est constant en cause que la demanderesse n'a pas soumis à l'administration des Contributions directes, ni dans le cadre de ses déclarations d'impôt pour les années 2008 et 2009, ni dans le cadre de sa réclamation, des éléments permettant de déterminer, de manière concrète, le montant des revenus provenant de la location de biens que la demanderesse aurait dû percevoir pour la mise à disposition de la maison litigieuse londonienne aux époux ....., de sorte que le bureau d'imposition était tenu, conformément aux termes du paragraphe 217 AO, de procéder par voie de taxation pour fixer les bases d'imposition.

En ce qui concerne l'évaluation opérée par la partie étatique des prédits montants – les bulletins litigieux ayant retenu des loyers de .... euros pour l'année 2008, respectivement de .... euros pour l'année 2009 – le tribunal constate que la demanderesse se limite à invoquer une annonce d'une agence immobilière londonienne censée porter sur un bien immobilier en tous points similaire à la maison litigieuse pour affirmer que le loyer mensuel de …. euros, tel que retenu par la partie étatique, serait surfait. Il y a cependant lieu de relever qu'au vu, d'une part, des explications fournies par la partie étatique, dans le cadre de son mémoire en duplique, quant à la méthode d'évaluation utilisée en l'espèce – consistant à utiliser un pourcentage de 2,5% par rapport au prix d'acquisition de la maison – pour déterminer le loyer annuel, et, d'autre part, du fait que la demanderesse est restée en défaut de soumettre au tribunal un quelconque élément – concernant notamment la surface habitable tant de sa maison londonienne que de la maison faisant l'objet de l'annonce susmentionnée – ayant pu permettre au tribunal d'examiner ses affirmations quant aux loyers usuellement pratiqués à Londres, et plus particulièrement dans le quartier où se situe sa maison, les contestations de la demanderesse tenant au caractère surfait des montants retenus par la partie étatique laissent d'être fondées et sont partant à rejeter.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et en l'absence d'autres moyens que le recours est à rejeter pour n'être fondé dans aucun de ses moyens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais.

---

[8] Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts n° 583 et les autres références y citées

[9] Trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts n° 587 et les autres références y citées.

Ainsi jugé par :

Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,
Daniel Weber, juge,

et lu à l'audience publique du 21 septembre 2015 par le premier juge, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill | s. Anne Gosset

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 21 septembre 2015
Le greffier du tribunal administratif